



UPRAVNO SODIŠČE  
REPUBLIKE SLOVENIJE

**Evidenčna številka:** UP00003880

**Datum odločbe:** 01.06.2017

**Senat, sodnik posameznik:** Adriana Hribar Milič

**Področje:** DAVKI

**Institut:** davčna obveznost - zavarovanje izpolnitve davčne obveznosti - predzamba zastavne pravice

**Zveza:** ZDavP-2 člen 111

## Jedro

Po določbah 111. člena ZDavP-2 je davčni organ dolžan zavarovati davčni dolg v vsakem primeru, čim presega znesek 50 000,00 EUR. V tem primeru organ nima pravice do prostega preudarka. Pri tem mu ni treba izkazovati okoliščin, zaradi katerih bi bila izpolnitev davčne obveznosti onemogočena ali otežena. Sklep, kakršen je tudi predmetni sklep, se izda, ko je obstoj obveznosti verjetno izkazan, in torej še preden je obveznost ugotovljena z odločbo.

## Izrek

I. Tožba se zavrne.

II. Vsaka stranka trpi svoje stroške postopka.

## Obrazložitev

1. Z izpodbijanim sklepom je Finančna uprava Republike Slovenije (v nadaljevanju finančni, tudi davčni organ) za zavarovanje izpolnitve davčne obveznosti v višini 2.409.401,92 EUR v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora (v nadaljevanju DIN) odmere davka od nenapovedanih dohodkov po 68.a členu Zakona o davčnem postopku (v nadaljevanju ZDavP-2) za obdobje od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2014 v I. točki izreka odredila predzambo zastavne pravice na v izreku navedenih nepremičninah, ki so v lasti tožnika in jo pristojno sodišče vpiše v zemljiško knjigo po uradni dolžnosti. V II. točki izreka pa je odločila, da velja zavarovanje na podlagi tega sklepa do dneva izpolnitve davčne obveznosti. V III. točki izreka je navedla, da pritožba zoper ta sklep ne zadrži njegove izvršitve. V IV. točki izreka pa je navedla, da davčnemu organu posebni stroški niso nastali.

2. Iz obrazložitve izpodbijanega sklepa izhaja, da pristojni davčni organ opravlja pri tožniku DIN odmere davka po 68.a členu ZDavP-2 za obdobje od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2014. V postopku je bilo ugotovljeno, je tožnik razpolagal s sredstvi za privatno potrošnjo, ki znatno presegajo njegove dohodke. Na podlagi zbranih podatkov finančni organ ugotavlja, da pričakovana davčna obveznost presega 50.000,00 EUR. Iz uradno pridobljenih podatkov je bilo ugotovljeno, da je tožnik v navedenem obdobju razpolagal s sredstvi v višini 5.562.261,39 EUR (prilivi na tožnikov TRR), ki znatno presegajo v istem obdobju napovedane obdavčljive (neto) dohodke v višini 103.130,55 EUR. Upošteva je neobdavčljive dohodke (prilivi na TRR iz naslova dividend, konverzije denarnih sredstev, zavarovalnin, vračil dohodnine in drugih preplačil, pozitivnih obresti in povračila stroškov iz zaposlitve), ugotovljenih iz transakcij na tožnikovih bančnih računih (v višini 112.554,96 EUR) ter pobote prejetih in danih posojil ter prenose med TRR tožnika (v skupnem znesku 1.894.599,01 EUR), je finančni organ ugotovil nepojasnjeno trošenje tožnika v višini 3.442.002,74 EUR, kar predstavlja v danem primeru davčno osnovo. Glede na določbo četrtega odstavka 68.a člena ZDavP-2 se od davčne osnove, ugotovljene po drugem odstavku 68.a člena ZDavP-2 izračuna in plača davek po stopnji 70%. Glede na navedeno se utemeljeno pričakuje, da bo pričakovana davčna obveznost 2.409.401,92 EUR, kar nedvomno znatno presega 50.000,00 EUR. Zato je finančni organ, v skladu z drugim odstavkom 111. člena ZDavP-2 dolžan še pred izdajo odločbe davčni dolg zavarovati, pri čemer se po drugem odstavku 114. člena ZDavP-2 pričakovana davčna obveznost lahko zavaruje z vknjižbo zastavne pravice na nepremičninah. Skladno s tretjim odstavkom 117.a člena ZDavP-2 davčni organ sklep za zavarovanje nemudoma pošlje pristojnemu sodišču, ta pa po uradni dolžnosti predznambo sklepa vpiše v zemljiško knjigo. Zavarovanje v skladu s 121. členom ZDavP-2 velja do dneva izpolnitve davčne obveznosti.

3. Ministrstvo za finance kot pritožbeni organ je z odločbo DT-499-29-368/2016-3 z dne 10. 9. 2016 pritožbo tožeče stranke kot neutemeljeno zavrnilo in v svojih razlogih pritrdilo razlogom izpodbijanega sklepa. Ti po presoji pritožbenega organa v zadostni meri utemeljujejo verjeten obstoj davčne obveznosti in njeno višino. S tem pa so po presoji pritožbenega organa tudi podani pogoji za izdajo izpodbijanega sklepa. Pritožbeni organ višino ugotovljenih nenapovedanih dohodkov tožnika v obravnavanem obdobju dodatno obrazloži in odgovori na tožnikove pritožbene ugovore v zvezi z dediščino v višini 2.000.000,00 EUR ter glede presoje skladnosti določbe 68.a člena ZDavP-2 z Ustavo RS.

4. Tožnik se z odločitvijo ne strinja in predlaga, da jo sodišče odpravi, toženi stranki pa tudi naloži povrnitev stroškov postopka. Sodišču tudi predlaga, da predmetni postopek prekine in z vložitvijo zahteve pred Ustavnim sodiščem RS začne postopek za oceno ustavnosti 68.a člena ter drugega odstavka 111. člena ZDavP-2 in 25. člena Zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona o davčnem postopku (Ur. l. RS, št. 111/13 z dne 27. 12. 2013 - ZDavP-2G), ker so v nasprotju z Ustavo RS. Tožbo vlaga zaradi napačne uporabe materialnega zakona, nepopolno oziroma nepravilno ugotovljenega dejanskega stanja in bistvenih kršitev pravil postopka.

5. Sporna v predmetni zadevi je zlasti pravna podlaga in sicer 68.a člen ZDavP-2, ki je pričel veljati s 1. 1. 2014 in bi se lahko uporabil le za davčna obdobja po sprejemu in uveljavitvi te določbe. Gre za nedovoljeno retroaktivnost. Tožena stranka je v predmetnem postopku kršila ustavno pravico tožnika iz 155. člena Ustave RS, ker je retroaktivno uporabila materialno-pravno določbo sicer procesnega zakona (68.a člena ZDavP-2) in uporabila 70% davčno stopnjo za dohodke, ki so bili doseženi pred uveljavitvijo ZDavP-2G (pred 1. 1. 2014). Tako je posegla v že pridobljene pravice tožnika. Tožnik podrobneje obrazloži kaznovalno naravo spornega 68.a člena ZDavP-2. Pravica davčnega organa do odmere davka za davčna obdobja od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009 ter od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 je v skladu z določbo 125. člena ZDavP-2 tudi že zastarala. Nedoločnost besedila 25. člena ZDavP-2G in 68.a člena ZDavP-2 omogočata ustavno neskladno razlago. Navedeno potrjujejo in utemeljujejo tudi stališča dr. Janeza Čebulja v članku, ki je bil objavljen v Pravni

praksi z dne 14. 5. 2015. Spona ureditev predstavlja nedovoljeno retroaktivnost, je v nasprotju z načelkom pravne varnosti in gotovosti, je tudi v nasprotju z načelom enakega varstva pravic, kakor tudi v nasprotju z ureditvijo, da le država lahko z zakonom predpisuje davke, kar vse podrobneje obrazloži. Neustreznost ureditve 68.a člena ZDavP-2 pa prikaže tudi na posameznih primerih. Navedeno nezakonitost je tožena stranka prenesla tudi v izpodbijani sklep, ko je pri ugotavljanju verjetne davčne obveznosti zaključila, da le-ta presega znesek 50.000,00 EUR.

6. Tožnik tudi ugovarja, da izpodbijani sklep ni ustrezno obrazložen. Ni jasno, kako je davčni organ prišel do zneska 103.130,55 EUR. Prav tako ni jasno, katere konkretne dohodke je davčni organ upošteval. Ni tudi jasno, iz kakšnih evidenc je davčni organ podatke pridobil. Davčni organ tudi ni upošteval dediščine tožnika po pokojnem očetu na podlagi sklepa o dedovanju Okrajnega sodišča v Ljubljani III D 2347/2012 z dne 2. 10. 2013, ki ni obdavčen z dohodnino, kar obrazloži. Ni tudi jasno, na podlagi katerih podatkov in izračunov je davčni organ prišel do zneska 3.442.00,72 EUR (pravilno 3.442.002,74 EUR, op. sodišča). Davčni organ zgolj pavšalno navaja kako je prišel do navedenega zneska, kar pa ne omogoča preizkusa. Ni mogoče ugotoviti, kako je davčni organ izračunal razliko, ki predstavlja davčno osnovo oz. nenapovedane dohodke tožnika. Izpodbijanega sklepa ni mogoče preizkusiti. Slednje predstavlja kršitev procesnega zakona in hkrati kršitev pravice do učinkovitega pravnega sredstva. Ta kršitev tudi ni bila odpravljena z obrazložitvijo odločbe pritožbenega organa, ki tudi ni podal odgovorov na tožnikove ugovore. Tako iz obrazložitve izpodbijanega sklepa ni razvidno, iz katerih evidenc in od katerih oseb je davčni organ pridobil podatke in kakšni so ti podatki. Napačno in v nasprotju s 25. členom Ustave RS je ravnal tudi pritožbeni organ.

7. V obravnavanem primeru tožena stranka dokaznega standarda pričakovane davčne obveznosti ni napolnila niti ni ustrezno obrazložila zaključka. Davčni organ ni izkazal do stopnje verjetnosti obstoja svoje terjatve, še manj pa njene višine, ki je tudi nepravilna. Tako ni dokazal, da so izpolnjeni pogoji po drugem odstavku 111. člena ZDavP-2, na katerega se sklicuje. V skladu s 6. členom ZDavP-2 davčni organ tudi ne sme preseči tega, kar je nujno potrebno za doseg ciljev - pobiranja davkov. V dvomu pa velja načelo v korist davčnega zavezanca. Davčni organ tudi ni ravnal v skladu z načelom sorazmernosti in je arbitrarno posegel v pravico tožnika do zasebne lastnine iz 33. člena Ustave RS, saj mu je prepovedal razpolaganje z nepremičninami, ki so v njegovi lasti. Kršil je tudi načelo pravne države iz 2. člena Ustave RS.

8. Tožnik ugovarja, da v obravnavani zadevi ni podan pogoj iz prvega odstavka 111. člena ZDavP-2, kar obrazloži. Razlogi iz izpodbijanega sklepa pa so tudi sami s seboj v nasprotju in tudi v nasprotju z listinami iz upravnega spisa. Tožnik ni razpolagal z nepojasnjeno dohodki. Poleg tega bi lahko, glede na svoje premoženjsko stanje v celoti izpolni davčno obveznost, zato zavarovanje plačila v danem primeru sploh ni bilo potrebno. Izpodbijani sklep je tako nezakonit. Davčni organ pa je tudi kršil določbe 14. člena, 22. člena, 25. člena, 33. člena in 147. člena Ustave RS.

9. Tožena stranka v odgovoru na tožbo prereka tožbene navedbe tožeče stranke, vztraja pri odločitvi in pri razlogih ter predlaga zavrnitev tožbe. Določba drugega odstavka 111. člena ZDavP-2 ne določa, da je za pričakovano obveznost, ki ne presega 50.000,00 EUR ni mogoče izdati sklepa o zavarovanju. Navedeno določba zgolj določa, da mora davčni organ takšen sklep izdat, kadar verjetna davčna obveznost presega 50.000,00 EUR. Če pa gre za nižji znesek ima davčni organ diskrecijsko pravico za izdajo začasnega sklepa o zavarovanju. Utemeljeno pričakovanje, da bo izpolnitev davčne obveznosti onemogočena oz. precej otežena, pa je potrebno, kadar se ugotavlja verjetna davčna obveznost, ki ne presega zneska 50.000,00 EUR. Tožniku pa je v obrazložitvi odločbe pritožbenega organa z dne 19. 9. 2016 tudi bilo podano pojasnilo glede podedovanega zneska. Sodišču toženka predlaga, da tožbo kot neutemeljeno zavrne.

10. V pripravljajalnih vlogah tožnik vztraja pri svojih navedbah in jih dodatno utemeljuje.

11. Tožena stranka v odgovoru na pripravljajalne vloge tožnika navaja da gre v danem primeru za sklep za zavarovanje izpolnitve davčne obveznosti, ki ga je davčni organ v skladu z drugim odstavkom 111. člena ZDavP-2 dolžan izdati, če so izpolnjeni zakonsko določeni pogoji. Navaja razloge zaradi katerih bo verjetna davčna obveznost vsaj 1.009.409,92 EUR, kar pa še vedno precej presega mejni znesek 50.000,00 EUR iz drugega odstavka 111. člena ZDavP-2. Tožnik tudi ni ponudil nobenega dokaza glede vrednosti nepremičnin, ki bi jih lahko predložil v zamenjavo oz. nadomestitev zavarovanja, v sklad z določbo 120. člena ZDavP-2.

12. Tožba ni utemeljena.

13. Po drugem odstavku 111. člena ZDavP-2 davčni organ zavaruje izpolnitev davčne obveznosti pred izdajo odločbe ali po poteku roka za predložitev obračuna davka, če davčni obračun ni bil predložen, kadar pričakovana davčna obveznost presega 50 000,00 EUR. Pogoja za zavarovanje, ki se uvede po uradni dolžnosti, sta dva: (še) neizpolnjena davčna obveznost ter višina pričakovanega davčnega dolga, glede katere se že z ozirom na njeno višino utemeljeno domneva, da bo ob nastopu obveznosti izpolnitev obveznosti onemogočena ali precej otežena. Enako izhaja iz obrazložitve Predloga zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona o davčnem postopku (ZDavP-2F) k 22. členu, kjer se poleg tega izrecno navaja, da davčnemu organu v tem primeru tudi ni potrebno izkazovati dejanj davčnega zavezanca, s katerimi odtuja, skriva ali drugače razpolaga s premoženjem in torej subjektivne nevarnosti za domnevno neizpolnitev pričakovane davčne obveznosti.

14. Tožbena trditev, da izpodbijani sklep ni ustrezno obrazložen, oziroma, da obrazložitev ne omogoča preveritve pričakovane davčne obveznosti, po navedenem ne drži. Zato tožnik z ugovori, ki se nanašajo na pomanjkljivo obrazložitev izpodbijanega sklepa in s tem na bistveno kršitev pravil postopka ter kršitev določb 25. člena Ustave RS, ne more uspeti. Glede na ugotovljeno davčno obveznost v višini 2.409.401,92 EUR pa tožnik tudi ne more uspeti z ugovorom, ki se nanaša na neustavnost 68.a člena ZDavP-2 in s tem (posredno) na ugotovljeno višino pričakovane davčne obveznosti.

15. Kot že povedano davčni organ po drugem odstavku 111. člena ZDavP-2 zavaruje izpolnitev davčne obveznosti pred izdajo odločbe, kadar pričakovana davčna obveznost presega 50 000,00 EUR. Pri tem lahko davčni organ bodisi zahteva predložitev ustreznega instrumenta zavarovanja, bodisi zavezancu za davek z začasnim sklepom za zavarovanje omeji ali prepove razpolaganje z določenim premoženjem, med drugim z vsem tistim premoženjem, ki je predmet obravnavanega sklepa (114. člen in 119. člen ZDavP-2), kar je davčni organ v predmetni zadevi tudi storil.

16. V zvezi s pritožbenimi ugovori pa je tožniku pojasnil že pritožbeni organ, da je po določbah 111. člena ZDavP-2 davčni organ dolžan zavarovati davčni dolg v vsakem primeru, čim presega znesek 50 000,00 EUR. V tem primeru davčni organ nima pravice do prostega preudarka. Pri tem davčnemu organu ni treba izkazovati okoliščin, zaradi katerih bi bila izpolnitev davčne obveznosti onemogočena ali otežena. Sklep, kakršen je tudi predmetni sklep, se izda, ko je obstoj obveznosti verjetno izkazan, in torej še preden je obveznost ugotovljena z odločbo.

17. Ključni pogoj za zavarovanje je torej pričakovana davčna obveznost in njena višina, kar pomeni, da mora biti ob izdaji sklepa verjetno izkazan tako obstoj davčne obveznosti, katere izpolnitev se zavaruje, kot tudi višina te obveznosti. Oboje mora davčni organ izkazati v obrazložitvi sklepa (tretji odstavek 111. člena ZDavP-2), kar je po presoji sodišča davčni organ tudi storil. Iz obrazložitve izpodbijanega sklepa davčnega

organa, ki jo je dopolnil tudi pritožbeni organ je po presoji sodišča verjetno izkazan tako obstoj davčne obveznosti tožnika, kot tudi verjetna višina. V konkretnem primeru naj bi pričakovana davčna obveznost po navedbah v tožbi ne dosegla zneska 2.409.401,92 EUR, oziroma naj bi je sploh ne bilo. Nasprotno iz obrazložitve izpodbijanega sklepa izhaja, da ugotovljena davčna obveznost znaša 2.409.401,92 EUR oziroma vsaj 1.009.401,92 EUR, kar izhaja iz odgovora toženke na pripravljeno vlogo tožnika, kar pomeni, da ne le dosega, temveč bistveno presega predpisani mejni znesek iz drugega odstavka 111. člena ZDavP-2 (50.000,00 EUR).

18. Pri tem je potrebno glede na tožbene ugovore posebej poudariti, da po citiranem drugem odstavku 111. člena ZDavP-2 za zavarovanje zadošča pričakovana in s tem verjetna davčna obveznost, kar pomeni, da so razlogi za obstoj davčne obveznosti močnejši od razlogov, ki bi govorili proti, in da zato pri ugotavljanju njene višine ni potrebno upoštevati ter presojati vseh razpoložljivih podatkov ter s tem že ugotavljati njene končne višin. Gre namreč za odločitev, ki je začasna in ki jo je mogoče v skladu z določbami ZDavP-2 ob spremenjenih okoliščinah spremeniti, to je, ali zahtevati dodatno zavarovanje (120. člen ZDavP-2) ali pa zavarovanje sprostiti (122. člen ZDavP-2). Zato že pritožbeni organ glede na ugotovitve, ki izhajajo iz obrazložitve izpodbijanega sklepa, tožnikove ugovore glede višine pričakovane davčne obveznosti utemeljeno zavrne. V predmetni zadevi pa je imel tožnik tudi vse možnosti predlagati zamenjavo oz. nadomestitev zavarovanja. Tožnik pa ni ponudil nobenega dokaza glede vrednosti nepremičnin v skladu z določbo 120. člena ZDavP-2.

19. Z ugovori, ki se nanašajo na samo zadevo (ugotavljanje obveznosti) tožnik v tem postopku ne more biti uspešen, saj je premet tega postopka zgolj preizkus pravilnosti in zakonitosti sklepa o zavarovanju izpolnitve davčne obveznosti in ne sama odmer davka po 68.a členu ZDavP-2. Tovrstne ugovore lahko namreč tožnik uveljavljala v pritožbi zoper odločbo, ki sledi opravljenemu postopku DIN. Iz obrazložitve izpodbijanega sklepa pa je po presoji sodišča v zadostni meri razvidno, iz katerih podatkov je davčni organ izhajal, ko je ugotavljal verjetno davčno osnovo. Razlogi iz izpodbijanega sklepa pa po mnenju sodišča tudi niso sami s seboj v nasprotju in v nasprotju z listinami iz upravnega spisa, kot to pavšalno ugovarja tožnik. V dejanskem pogledu pa tožnik ne pove nič konkretnega. S podatki, s katerimi davčni organ razpolaga, je bil tožnik v davčnem postopku tudi seznanjen in pozvan k dajanju podatkov in pojasnil.

20. Ker je sodišče presodilo, da je izpodbijani sklep zakonit in pravilen, sodišče pa tudi ni našlo kršitev na katere je dolžno paziti po uradni dolžnosti, je tožbo na podlagi prvega odstavka 63. člena ZUS-1 kot neutemeljeno zavrnilo.

21. Ker izpodbijan sklep temelji na določbi drugega odstavka 111. člena ZDavP-2 in gre v predmetni zadevi za upravni spor v zvezi s sklepom o zavarovanju izpolnitve davčne obveznosti pred izdajo odločbe, sodišče ni sledilo tožnikovemu predlogu, da naj z vložitevjo zahteve pred Ustavnim sodiščem RS začne postopek za oceno ustavnosti 68.a člena ter drugega odstavka 111. člena ZDavP-2 in 25. člena ZDavP-2G.

22. Ker gre v danem primeru za enostavno dejansko in pravno stanje, je sodišče odločalo po sodnici posameznici na podlagi tretje alineje prvega odstavka 13. člena ZUS-1.

23. Odločitev o stroških temelji na četrtem odstavku 25. člena ZUS-1. Če sodišče tožbo zavrne, trpi vsaka stranka svoje stroške postopka.

Datum zadnje spremembe: 30.11.2017